

Министерство образования Республики Беларусь

**Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»**

Т.И. Панова, С.К. Метлушко

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ОРГАНИЗАЦИИ (ПРЕДПРИЯТИЯ)**

**ПРАКТИЧЕСКОЕ РУКОВОДСТВО
для проведения СУРС
для студентов специальности**

**1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)»
1-25 01 08-01 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (в банках)»
по разделу «Бухгалтерский учет»**

2014

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВВЕДЕНИЕ..... | 4 |
| Тема 1 Классификация и план счетов бухгалтерского учета... | 5 |
| Тема 2 Начисление амортизации основных средств. Учёт затрат на восстановление основных средств..... | 9 |
| Тема 3 Документальное оформление и учет движения производственных запасов..... | 15 |
| Тема 4 Обобщение затрат на производство. Методы учета затрат и КСП..... | 22 |
| ЛИТЕРАТУРА..... | 34 |
| ПРИЛОЖЕНИЕ..... | 36 |

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования значительно возрастает роль управления производством, а значит и его важнейших функций – бухгалтерского учета и экономического анализа. Дисциплина «Бухгалтерский учет и анализ деятельности организации (предприятия)» является одной из основных в обучении студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». В ней раскрываются сущность учета и анализа, их место и роль в системе управления; методика бухгалтерского учета и анализа производственно-хозяйственной деятельности организации, её финансовых результатов и финансового состояния.

Целью дисциплины обязательного компонента «Бухгалтерский учет и анализ деятельности организации (предприятия)» является овладение методикой бухгалтерского учета и развитие аналитического мышления у студентов.

Учебный материал разбит на два раздела. Первый раздел посвящен бухгалтерскому учету. Согласно учебной программе он включает 4 темы, вынесенные на самостоятельное изучение (СУРС): классификация и план счетов бухгалтерского учета; амортизация основных средств и учет затрат на их восстановление; документальное оформление и учет движения производственных запасов; обобщение затрат на производство.

По всем темам раздела, вынесенным на СУРС, приведены вопросы и тексты лекций, написанные в соответствии с современным состоянием нормативно-законодательной базы. Наиболее подробно изложены методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, как представляющие наибольшую сложность в усвоении.

К каждой теме приведены контрольные вопросы, что в совокупности дает возможность студентам полностью усвоить изучаемый теоретический материал.

Практическое руководство адресовано студентам специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по направлениям)» направление специальности 1-25 01 08-01 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (в банках)»

Тема 1 Классификация и план счетов бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учета различаются между собой по содержанию учитываемых объектов и порядку ведения записей на них. Для правильного применения счетов надо знать их особенности, содержание дебетового и кредитового оборота, остатка; понимать смысл, функцию и назначение того или иного счета; чем он принципиально отличается от других счетов; четко определить объекты, которые должны учитываться на конкретных счетах.

Для облегчения изучения счетов с целью правильного их использования они группируются (классифицируются) по наиболее существенным однородным признакам:

- По экономическому содержанию;
- По назначению и структуре;

Бухгалтерские счета **по экономическому содержанию** делятся на три группы:

1. - счета для учета активов;
2. - счета для учета источников хозяйственных средств (пассивов) – собственного капитала и обязательств;
3. - счета для учета хозяйственных процессов.

Данная классификация представлена в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Классификация счетов по экономическому содержанию

| Счета активов | | Счета пассивов | | Счета хозяйственных процессов |
|--------------------------------|-----------------------------|-----------------------|----------------------------------|----------------------------------------|
| внеоборотных активов | оборотных активов | собственного капитала | обязательств | заготовления, производства, реализации |
| 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08 | 10, 43, 50, 51, 52, 58 и др | 80, 82, 83, 84 | 60, 66, 67, 68, 69, 70, 76 и др. | 15, 25, 26, 90, и др. |
| Сальдо счетов формируют баланс | | | | Сальдо не имеют |

Сальдо по счетам 1 и 2 группы формируют баланс. Счета 3 группы остатков не имеют, они служат для оформления процессов заготовления, производства, реализации.

По назначению и структуре бухгалтерские счета подразделяются на основные, регулирующие, операционные и забалансовые (Таблица 1.2)

Таблица 1.2 - Классификация счетов по назначению и структуре

| Основные счета | Регулирующие счета | Операционные счета | Забалансовые счета |
|--------------------------------------------|-----------------------------|-----------------------------------------|--------------------|
| Инвентарные (01, 04, 10, 43, 45 и др) | Дополнительные (16) | Собирательно-распределительные (25, 26) | |
| Денежные (50, 51, 52, 55) | Контрарные (02, 05, 14, 63) | Отчетно-распределительные (96, 97, 98) | |
| Собственного капитала (80, 81, 82, 83, 84) | | Калькуляционные (08, 20, 23) | |
| Расчетные (60, 62, 66, 75, 76, 79 и др) | | Результатные (90, 91, 92, 99) | |

К **основным** относят все счета, на которых получают основные показатели о наличии активов и пассивов для отражения в балансе. Основные счета подразделяются на инвентарные, денежные, фондовые (счета собственного капитала) и расчетные.

Инвентарные счета используются для учета товарно-материальных ценностей и контроля за их состоянием и движением. Эти счета всегда активные.

Денежные счета предназначены для учета денежных средств предприятия и контроля за их наличием и движением. Эти счета также активные.

Фондовые счета применяются для учета фондов, образующих собственный капитал. Эти счета являются пассивными.

Расчетные счета предназначены для учета и контроля за состоянием расчетов с другими организациями и физическими лицами, которые могут выступать для данной организации как дебиторами, так и кредиторами. Поэтому расчетные счета могут быть как активными, так и пассивными. Например, активный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражает расчеты организации с ее дебиторами за отгруженные товары, оказанные услуги, выполненные работы. Пассивный счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражает расчеты организации с ее кредиторами за поставленные ей товарно-материальные ценности, оказанные услуги, принятые работы.

Регулирующие счета играют вспомогательную роль по отношению к отдельным основным счетам. Их назначение – скорректировать результаты стоимостной оценки отдельных видов имущества и обязательств, учитываемых на основных счетах. Регулирующие счета делятся на дополнительные и контрарные.

Дополнительные регулирующие счета увеличивают стоимостную оценку объекта, учитываемого на основном счете, а контрарные – уменьшают.

Калькуляционные счета предназначены для сбора данных, необходимых при исчислении фактической себестоимости конкретных объектов учета. По дебету калькуляционных счетов учитываются фактические затраты на производство продукции, выполнение работ и услуг, а по кредиту – себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, услуг. Остаток (сальдо) на этих счетах может быть только дебетовым и показывает затраты на незавершенное производство.

На распределительных счетах предварительно собираются расходы, которые в момент их начисления или оплаты нельзя сразу отнести на конкретные объекты учета затрат. Они делятся на собирательно-распределительные и отчетно-распределительные (бюджетно-распределительные).

Собирательно-распределительные счета используются для обобщения информации о косвенных расходах организации с целью последующего их распределения между объектами учета. В течение отчетного периода на дебете этих счетов отражают затраты, подлежащие распределению, а при составлении калькуляций их полностью распределяют и присоединяют к затратам производства путем списания с кредита этих. После этого счета закрываются и в балансе не показываются.

Отчетно-распределительные (бюджетно-распределительные) счета предназначены для учета расходов и доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а также источникам покрытия расходов, относящихся к данному отчетному периоду, но еще фактически не произведенных.

Результатные счета позволяют сравнивать операции в различных оценках и выявлять финансовые результаты этих операций. Их используются для отражения прибыли или убытков от различных видов деятельности. Например, счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету данного счета отражаются убытки, а по кредиту – прибыль организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборота за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Забалансовые счета предназначены для получения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании, распоряжении или на ответственном хранении. Например, счет «Арендованные основные средства», «То-

варно-материальные ценности, принятые на переработку» и др. В составе забалансовых счетов также могут открываться счета, предназначенные для дальнейшего контроля за отдельными операциями, которые уже отражены в системе балансовых счетов, но могут повлечь за собой негативные последствия. К таким счетам можно отнести «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». На забалансовых счетах также отражается информация об объектах, не имеющих стоимостной оценки, например, «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Записи на забалансовых счетах ведутся по простой системе, т.е. не применяется двойная запись, в натуральном и стоимостном выражении.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень всех синтетических счетов и субсчетов бухгалтерского учета с присвоенными им шифрами.

В Республике Беларусь Министерством Финансов утвержден Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению (действует с 1 января 2004 г.). Типовой план счетов обеспечивает единство методологии бухгалтерского учета в различных отраслях экономики и в организациях любой формы собственности (кроме банков и бюджетных организаций (учреждений)). Действующий в настоящее время Типовой план счетов приведен в Приложении А.

В Типовом плане счетов каждый счет имеет название и свой шифр. В инструкции по применению Типового плана счетов раскрывается экономическое содержание и назначение каждого счета, дается описание его структуры – указывается, что должно отражаться по дебету и кредиту счетов, какой должен быть остаток и значение этого остатка, а также приводится типовая корреспонденция каждого счета с другими синтетическими счетами.

Инструкция помогает правильно понять содержание хозяйственных операций и применить однотипный подход к их отражению на счетах бухгалтерского учета.

Счета в Типовом плане счетов сгруппированы по разделам в соответствии с экономической сущностью учитываемых на них объектов.

Контрольные вопросы по теме

- 1 Для чего предназначена классификация счетов по назначению и структуре?
- 2 Для чего предназначена классификация счетов по экономическому содержанию?
- 3 Какие счета предназначены для учета активов?
- 4 Какие счета предназначены для учета пассивов?

- 5 Какие счета предназначены для учета хозяйственных процессов?
- 6 На какие группы подразделяются счета по назначению и структуре?
- 7 Что учитывается на основных счетах? Как они подразделяются?
- 8 Какова структура записи на основных инвентарных счетах?
- 9 Для чего предназначены забалансовые счета?
- 10 Для чего предназначены регулирующие счета?
- 11 Приведите примеры регулирующих счетов.
- 12 Какие счета относятся к основным инвентарным счетам?
- 13 Какие счета относятся к основным фондовым счетам?
- 14 В чем особенность счетов, предназначенных для расчетных операций?
- 15 Какие счета относятся к калькуляционным?
- 16 Для чего предназначены собирательно-распределительные счета?
- 17 Каково назначение планов счетов?
- 18 Какие разделы Плана счетов вы знаете? Что они объединяют?
- 19 С какой целью разработана инструкция к Плану счетов бухгалтерского учета?

Тема 2 Начисление амортизации основных средств. Учёт затрат на восстановление основных средств

Амортизация - это процесс постепенного списания стоимости объектов основных средств в пределах выбранного организацией срока на расходы. Амортизация начисляется в соответствии с *Инструкцией о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденной постановлением Минэкономики, Минфина и Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18\6*.

Амортизация включает в себя:

- распределение рациональным способом амортизируемой стоимости объектов между отчетными периодами, составляющими в совокупности срок полезного использования каждого из них;

- систематическое включение амортизационных отчислений (стоимости используемых объектов, относящейся к данному отчетному периоду) в издержки производства, расходы на реализацию или операционные расходы.

Амортизируемая стоимость каждого объекта основных средств, используемых в предпринимательской деятельности, частями включается в затраты на производство и расходы на реализацию продукции, в состав операционных расходов в течение срока полезного использования. По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, - в состав внереализационных расходов коммерческой организации или по-

гашается за счет целевых поступлений (финансирования) некоммерческой организации в течение нормативного срока службы.

Нормативный срок службы объектов основных средств устанавливается применительно к каждой позиции основных средств, включенной в действующую классификацию амортизируемых основных средств, при его приобретении каждым собственником.

Амортизация начисляется (амортизационные отчисления производятся) ежемесячно до полного погашения стоимости объекта или его выбытия одним из следующих способов.

Линейный способ заключается в равномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение всего нормативного срока службы или срока полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов. При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из амортизируемой стоимости объекта основных средств или нематериальных активов и нормативного срока службы или срока его полезного использования путем умножения амортизируемой стоимости на принятую годовую линейную норму амортизационных отчислений.

Нелинейный способ заключается в неравномерном (по годам) начислении организацией амортизации в течение срока полезного использования объекта основных средств или нематериальных активов.

Организация вправе установить нелинейный способ начисления амортизации применительно к передаточным устройствам; рабочим, силовым машинам и механизмам; оборудованию; вычислительной технике и оргтехнике, транспортным средствам и другим объектам основных средств, которые непосредственно участвуют в процессе производства продукции; инструменту; рабочему скоту; нематериальным активам (за исключением фирменных наименований и товарных знаков), а также объектам лизинга.

Нелинейный способ начисления амортизации не распространяется на следующие виды машин, оборудования и транспортных средств:

- машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных и используемых для услуг такси);
- отдельные виды оборудования гражданской авиации, срок полезного использования которых определяется исходя из установленных ресурсов;
- уникальную технику и оборудование, предназначенные для использования только при определенных видах испытании и производства ограниченного вида конкретной продукции;
- предметы интерьера, включая офисную мебель;
- предметы для отдыха, досуга и развлечений.

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

Применение *метода суммы чисел лет* предполагает определение годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и отношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется как $1+2+3+\dots+C$ или по следующей формуле:

$$СЧЛ = \frac{C_{nu} \times (C_{nu} + 1)}{2}, \quad (1)$$

где:

СЧЛ - сумма чисел лет срока полезного использования объекта;

С - срок полезного использования объекта, выбранный организацией самостоятельно в пределах установленного диапазона.

При *методе уменьшаемого остатка* годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя из определяемой на начало отчетного года недоамортизированной стоимости (разности амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации) и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза), принятого организацией.

Производительный способ начисления амортизации объекта основных средств или нематериальных активов заключается в начислении организацией амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде, к ресурсу объекта – ожидаемому объему работ или продукции за все время эксплуатации объекта.

Амортизационные отчисления рассчитываются производительным способом в каждом отчетном году по следующей формуле:

$$AO_t = ОПР_t \times \frac{АС}{\sum_{t=1}^n ОПР_t}, \quad (2)$$

где:

АО_t - сумма амортизационных отчислений в году t;

АС - амортизируемая стоимость объекта;
ОПР_t - прогнозируемый в течение срока эксплуатации объекта объем продукции (работ, услуг) в году t;
t = 1, ..., n - годы срока полезного использования объекта.

Месячная норма (или сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет 1/12 ее годовой нормы (или суммы) с месяца начала начисления амортизации за исключением объектов, эксплуатация которых носит сезонный характер.

Учёт затрат на восстановление основных средств (ОС)

Неодинаковая долговечность деталей и узлов одной и той же машины приводит к тому, что сроки их замены или восстановления наступают не одновременно. Часть деталей изнашивается быстрее и требует восстановления или замены, часть ещё длительное время может работать без ремонта, а некоторые вообще не требуют ремонта или замены в течение всего срока службы машины. Таким образом, разная долговечность деталей вызывает потребность в частичном восстановлении работоспособности объектов в процессе эксплуатации, т.е. потребность в ремонте.

Работы, направленные на восстановление потребительских качеств ОС называют ремонтом.

В зависимости от технической сложности, периодичности и объёма работ ремонт и обслуживание согласно системе ППР подразделяется на следующие виды:

- Межремонтное обслуживание – устранение мелких неисправностей, регулирование механизмов;
- Профилактические осмотры: промывка, проверка герметичности, профилактические испытания;
- Плановые ремонты: текущий, средний, капитальный – проводятся с целью восстановления изношенных деталей после отработки ими заданного времени. Составляются сметы затрат.
- Внеплановые ремонты, вызываемые аварией, плохим уходом, и т.д.

В бухгалтерском учёте различают два вида ремонтов: текущий и капитальный. Под текущим ремонтом понимают частичную замену деталей, мелкую починку дверей, отдельных частей, побелку стен и другие виды работ по поддержанию ОС в рабочем состоянии

Капитальный ремонт ОС сопровождается полной разборкой агрегатов и включает ремонт базовых деталей, замену всех изношенных узлов и конструкций.

В бухгалтерии разграничение ремонтных работ по видам производят с помощью номенклатуры ремонта. В ней для каждого вида ОС указывают, какие работы по восстановлению являются капитальными или текущим ремонтом.

При хозяйственном способе капитальный ремонт ОС выполняется силами ремонтных цехов самого предприятия. До начала ремонтных работ составляется ведомость дефектов, в которой указываются сроки ремонта, перечень подлежащих ремонту деталей, нормы времени на ремонтные работы и их сметная стоимость.

На основании ведомости отдел главного механика предприятия выписывает наряд-заказ в 3 экземплярах. 1 — в ремонтный цех, 2 — в бухгалтерию для ведения аналитического учёта затрат по заказу, 3 — остаётся в отделе главного механика для контроля за выполнением работ.

Все затраты при этом способе ремонта предварительно собираются на счёте 23 «Вспомогательные производства», а затем фактическая себестоимость заверенного ремонта списывается на общепроизводственные и общехозяйственные расходы (счёт 25,26), являясь самостоятельной статьёй сметы этих расходов. В случае большего отклонения фактически производственных расходов от сметы, предприятие резервирует средства на покрытие затрат по предстоящему ремонту или относит их временно на счёт 97 «Расходы будущих периодов».

Чаще всего предприятие производит текущий ремонт своими силами — ремонтными цехами и службами. Тогда затраты на ремонт отражаются на счетах так:

| | |
|-------|-----------------------------------|
| Дт | Кт |
| 25,26 | 23 «Вспомогательные производства» |

В последнее время для выполнения текущего ремонта стали чаще прибегать к использованию сторонних организаций-подрядчиков. В таком случае

| | |
|-------|--------------------------------------------|
| Дт | Кт |
| 25,26 | 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» |
| 18 | 60 –НДС от стоимости ремонта |

Капитальный ремонт основных средств проводится в соответствии с годовыми планами (с разбивкой по кварталам), составляемыми в денежном выражении (по сметной стоимости) и в натуральных показателях пообъектно.

Капитальный ремонт может осуществляться хозяйственным или подрядным способом.

При подрядном способе все виды работ выполняет сторонняя организация согласно договору. Приём законченных работ производится по

акту приёмки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

К акту прилагается справка бухгалтерии о сметной и фактической стоимости выполненных ремонтных работ.

На основе акта подрядчик выписывает и предъявляет предприятию-заказчику счёта или платёжные требования к оплате. В бухгалтерии заказчика на счетах делается запись:

| | |
|-------|-------|
| Дт 25 | Кт 60 |
|-------|-------|

Оплата акцептованных требований отражается проводкой:

| | |
|-------|-------|
| Дт 60 | Кт 51 |
|-------|-------|

Пример: Учёт и распределение затрат на текущий ремонт основных средств.

Согласно смете ежемесячная сумма расходов на текущий ремонт оборудования цеха №5 составляет 200 тыс.руб. В январе ремонтные работы не проводились, но бухгалтерия включила в общепроизводственные расходы 200 тыс.руб, создав резерв:

| Дт | Кт | Сумма |
|----|----|---------------|
| 25 | 96 | 200 тыс. руб. |

В феврале поступил счет за проведенный ремонт в сумме 500 тыс. руб.+100 тыс. руб. (НДС). Затраты распределили так:

- 200 тыс. руб. – плановая норма на расходы по ремонту в феврале,
- 200 тыс. руб. – за счёт ранее созданного резерва,
- 100 тыс. руб.- на расходы будущих периодов.

На счётах бухгалтерского учёта эта операция будет отражена так:

| Сумма | Дт | Кт |
|---------------|----|----|
| 200 тыс. руб. | 25 | 60 |
| 200 тыс. руб. | 96 | 60 |
| 100 тыс. руб. | 97 | 60 |
| 100 тыс. руб. | 18 | 60 |
| 600 тыс. руб. | 60 | 51 |

Записи производят в ведомости 12 и 15.

Контрольные вопросы по теме

1. Что такое амортизация основных средств?
2. Как и кем устанавливают срок полезного использования объектов основных средств?
3. По каким объектам начисляется, а по каким не начисляется амортизация?

4. Когда прекращается начисление амортизации по объектам основных средств?
5. Какие методы начисления амортизации применяются в организациях?
6. В чем сущность и значение нелинейных (ускоренных) методов амортизации?
7. К каким объектам можно применять ускоренные методы амортизации?
8. На какие бухгалтерские счета относят суммы амортизации:
 - по объектам, используемым в предпринимательской деятельности
 - по объектам, не используемым в предпринимательской деятельности?
9. Какие методы проведения ремонтных работ Вы знаете? Как выбор метода отражается на ведении учета?
10. Увеличивают ли затраты на ремонт стоимость основных средств?
11. С какой целью создают резерв для предстоящих ремонтов? На каком счете он отражается?
12. В чем особенности подрядного метода ведения ремонта?

Тема 3 Документальное оформление и учет движения производственных запасов

Вопросы:

1. **Документальное оформление и учет поступления материалов на склад**
2. **Документальное оформление и учет отпуска материалов со склада**

1 Документальное оформление и учет поступления материалов на склад

Существуют различные источники **поступления** материалов на склады предприятия:

- приобретение материалов у поставщиков;
- оприходование материалов, изготовленных в производственных подразделениях для собственных нужд;
- внутреннее перемещение;
- поступление материалов от ликвидации основных средств;
- принятие на учет излишков материальных ценностей, выявленных при инвентаризации ;
- поступление в качестве вклада учредителей в уставный фонд ;
- поступление по бартерным сделкам.

Основным источником поступления материалов на предприятие является приобретение у поставщиков: непосредственно у предприятия-изготовителя или через снабженческо-сбытовые организации.

При отгрузке материалов поставщик выписывает на имя покупателя расчетный документ - платежное требование или счет-фактура. В нем содержатся сведения о том, кто продает и кто покупает материалы, их краткая характеристика, количество, оптовая цена и сумма. Вместе с платежным требованием высылает покупателю транспортный документ: товарно-транспортную накладную (форма ТТН-1) или товарную накладную (ТН-2). Накладные содержат сведения о том, кто, когда и с какой станции отгружает груз, кто и где его получает, наименование груза и упаковки, стоимость, сумма НДС, количество мест, вес, стоимость перевозки. Это комбинированный документ, который совмещает оформление перевозки и поставки материалов покупателю с расчетами транспортной организации и заказчика по перевозке грузов.

Первичные документы поставщика поступают прежде всего в финансовый отдел или в финансовую группу бухгалтерии. Здесь они проверяются, регистрируются в журнале регистрации документов поставщика (форма М-15). Каждому первичному документу поставщика присваивается порядковый номер. После этого они передаются в Отдел материально-технического снабжения (ОМТС).

Там ведется журнал учета поступающих грузов (форма М-1). ОМТС наряду с финансовым отделом (бухгалтерией) обязан контролировать выполнение плана поставок и своевременность и полноту поступления материалов. В журнале (форма М-1) ведется оперативный учет выполнения договоров поставки. ОМТС акцептует платежное требование или отказывается от акцепта, после чего документы передаются на склад для приемки и оприходования материалов. Одновременно экспедитору (работнику ОМТС) выдается доверенность на получение и доставку груза со станции железной дороги.

Если обнаружено несоответствие между имеющимся грузом и данными документов, повреждение или порча груза, экспедитор обязан потребовать от транспортной организации составления коммерческого акта. Акт является основанием для предъявления претензии.

Приемка материалов от транспортных организаций по количеству и качеству осуществляется по правилам, действующим на транспорте. Экспедитор доставляет материальные ценности от транспортной организации на предприятие и сдает их материально ответственному лицу склада под расписку в товарно – транспортной накладной.

Материалы, полученные предприятием, следует своевременно оприходовать на складах. Если они поступают непосредственно в цех, то по

документам проводятся через центральный склад. (Прием и отпуск транзитом).

Если материалы поступают в одной единице измерения (по весу), а расходуются в другой (по счету), то их следует учитывать сразу в двух, (Листовое железо поступает в тоннах, расходуются в листах.)

Материалы, поступившие на склады предприятия, тщательно проверяются. Если количественные и качественные расхождения с документами поставщика не обнаружены, материалы принимаются с составлением **приходного ордера** (форма М-3, форма М-4). Он составляется на каждую партию материалов. В нем фиксируются фактическое количество, цена и стоимость поступивших материалов. Он выписывается материально ответственным лицом склада в одном экземпляре и служит для оперативного учета прихода материалов на складах с отражением в карточках складского учета.

При отсутствии расхождений между количеством фактически принятым и указанным в документах поставщика, приход материалов целесообразно оформлять без приходного ордера проставлением на документе поставщика штампа с реквизитами приходного ордера.

При несоответствии поступивших материалов их ассортименту, качеству и количеству, указанным в документах, составляется **Акт о приемке материалов** (форма М-7).

Акт заполняется комиссией по приемке с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика. В нем указывается количество и качество материалов по сопроводительным документам и фактически принятых, отклонения (бой, брак, недостатки, излишки). Акт выписывается в двух экземплярах, один из которых служит для оприходования фактически принятых материалов, другой – передается ОМТС для направления поставщику претензии.

В случаях, когда материалы поступают на предприятия без документов поставщика, поставки называются неотфактурованными. Материалы расцениваются по учетным ценам, принимают на склад, выписывая Акт о приемке материалов. Если в течение отчетного месяца документы поставщика (счет – фактуры, платежные требования, товарно – транспортные накладные) поступят в бухгалтерию, то они акцептуются, оплачиваются, а поставки материалов исключаются из числа неотфактурованных. Если до конца месяца документы поставщика не получены, материалы оплате в отчетном месяце не подлежат и учитываются особо.

Оприходование материалов, изготовленных вспомогательными производствами для собственных нужд, внутреннее перемещение, поступление материалов от ликвидации ОС, оприходование отходов и брака, а также принятие на учет излишков материалов, выявленных при инвента-

ризации оформляется накладными на внутреннее перемещение форма М-12, форма М-13.

Накладную в двух экземплярах составляет материально – ответственное лицо склада (цеха), сдающего ценности. Один экземпляр служит сдающему складу (цеху) основанием для списания ценностей, а второй – принимающему складу (цеху) для оприходования ценностей. Накладную сдают в бухгалтерию для учета движения материалов.

В бухгалтерском учете возможно два варианта отражения операции поступления материалов:

- используя только счет 10
- с использованием счетов 15 и 16

Бухгалтерские проводки, отражающие операции поступления материальных ценностей без использования счетов 15, 16 показаны в таблице 3.1., а с использованием счетов 15 и 16 – в таблице 3.2.

Таблица 3.1 – Отражение на бухгалтерских счетах поступления материальных ценностей без использования счетов 15, 16.

| Хозяйственная операция | Дебет | Кредит |
|-----------------------------------------------------------------------------|-------|---------|
| 1 Приобретены материалы у поставщика: | | |
| Стоимость приобретения | 10 | 60 |
| Отражен входной НДС | 18 | 60 |
| 2 Стоимость доставки: а) собственным транспортом | 10 | 23, 25 |
| б) подрядной транспортной организацией | 10 | 76 (60) |
| - отражен НДС от стоимости доставки | 18 | 76 (60) |
| 3 Оплачены услуги по доставке из подотчетных сумм | 10 | 71 |
| 4 Начислена заработная плата за разгрузку | 10 | 70 |
| 5 Оприходованы материалы, полученные от ликвидации объекта основных средств | 10 | 91 |
| 6 Поступили материалы в качестве вклада в уставный фонд | 10 | 75 |
| 7 Поступили материалы безвозмездно в пределах одного собственника | 10 | 83 |
| 8 Поступили материалы безвозмездно не в пределах одного собственника | 10 | 92 (98) |

Таблица 3.2 – Отражение на бухгалтерских счетах поступления материальных ценностей с использованием счетов 15, 16.

| Хозяйственная операция | Дебет | Кредит |
|---------------------------------------------|-------|--------|
| 1 Приобретены материалы (по данным докумен- | | |

| | | |
|----------------------------------------------------------------------------|----|----|
| тов поставщика): Стоимость приобретения | 15 | 60 |
| Отражен входной НДС | 18 | 60 |
| 2 Стоимость доставки подрядной транспортной организацией | 15 | 60 |
| Отражен входной НДС | 18 | 60 |
| 3 Оприходованы материалы на склад (по документам склада)- по учетным ценам | 10 | 15 |
| 4 Списывается отклонение со счета 15 (счет 15 закрывается) | 16 | 15 |

Таким образом, при первом варианте учета на счете 10 «Материалы» отражаются все слагаемые фактической себестоимости материалов. При втором варианте учета на счете 10 материалы учитываются по учетным ценам, а отклонение фактической себестоимости от учетных цен отражается на счете 16. Данные о фактической себестоимости материалов в данном случае получают сложением сальдо счетов 10 и 16.

2 Документальное оформление и учет отпуска материалов со склада

В зависимости от направления использования материальных ценностей различают:

- отпуск и использование материалов в цехах основного производства на изготовление продукции;
- отпуск материалов для нужд административного и общехозяйственного характера;
- отпуск на нужды вспомогательных цехов, обслуживающих производств и хозяйств;
- отпуск материалов на сторону и переработку;
- внутреннее перемещение материалов.

Отпускаемые материалы должны обязательно взвешиваться, измеряться. Работники складов должны иметь утвержденные главным бухгалтером списки и образцы подписей лиц, имеющих право затребовать материалы. Для контроля за отпуском и использованием материалов используются нормы расхода материалов и предварительно установленные лимиты. Для расчета лимитов исходят из объема производственной программы цехов и норм расхода материалов на единицу изделия. Лимит устанавливает ОМТС на основе расчетов планово-производственного отдела.

Первичные расходные документы делятся на накопительные, заводимые на один вид материальных ценностей на определенный период, и разовые, которые оформляются каждый раз, когда совершается очередная операция.

К накопительным документам относятся лимитно-заборные карты (форма М-8 и М-9), которые предназначены, во-первых, для последовательного оформления отпуска материалов, потребляемых при производстве продукции в данном цехе систематически, а во-вторых, для текущего контроля за лимитами отпуска материалов на производственные нужды.

Один экземпляр лимитно-заборной карты до начала месяца передается цеху (участку) - потребителю материалов, второй – складу.

Материал, потребность в котором у цехов возникает нерегулярно, отпускается по требованиям (форма М-10, М-11). Их основными реквизитами является количество затребованного и фактически отпущенного материала (которое должно совпадать). Всякий сверхлимитный отпуск на производство и замену материалов следует оформлять выпиской специального требования.

Реализация излишних материалов на сторону осуществляется ОМТС на основании договоров, нарядов и других документов в соответствии с приказами, подписанными руководителями предприятия и главным бухгалтером. При этом оформляют товарно-транспортную накладную (форма ТТН-1) или товарную накладную (ТН-2).

Порядок отражения в учете операций по отпуску материалов со склада представлен в таблице 3.3

Таблица 3.3 – Отражение на бухгалтерских счетах расхода материальных ценностей

| Хозяйственная операция | Дебет | Кредит |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|--------|
| 1 Отпущены со склада материалы (по учетным ценам): | | |
| – на изготовление продукции А | 20 | 10 |
| – на производственные нужды | 25 | |
| – на содержание и эксплуатацию оборудования | 25 | |
| – на общехозяйственные нужды | 26 | |
| – на исправление брака | 28 | |
| – на упаковку продукции | 44 | |
| 2 Списываются отклонения фактической себестоимости от учетных цен (ТЗР) по материалам: | | |
| – Без использования счетов 15, 16 при учете поступления материалов | | 10 |
| – С использованием счетов 15, 16 | 20, 25, 26, 28 и т.д. | 16 |
| 3 Реализованы материалы по отпускной стоимости | 51 (62) | 91 |

| | | |
|-----------------------------|----|----|
| Фактическая себестоимость | 91 | 10 |
| НДС от стоимости реализации | 91 | 68 |

Необходимо обратить внимание на то, что порядок списания отклонений в стоимости материалов при их выбытии (со счета 10 или со счета 16) зависит от порядка оприходования материальных ценностей.

Контрольные вопросы по теме:

1. Каковы источники поступления материалов на склады предприятия?
2. Какими первичными документами оформляется поступление материалов:
 - от поставщиков;
 - из собственных цехов;
 - от ликвидации основных средств;
 - выявленные при инвентаризации излишки;
 - в качестве вклада в уставный фонд?
3. Как оформляется приемка материалов на склад?
4. В каких случаях и кем составляется акт на приемку материалов?
5. Как устанавливается и для чего применяется лимит расхода материалов?
6. Какими первичными документами оформляется отпуск материалов со склада:
 - в производство на изготовление продукции;
 - при реализации на сторону;
 - на нужды вспомогательных цехов?
7. В чем преимущество использования лимитно-заборных карт?
8. Какой бухгалтерской записью отражается поступление материалов на склад предприятия:
 - от поставщиков?
 - из основного производства?
 - от подотчётных лиц?
 - из вспомогательных производств?
9. Какой бухгалтерской записью отражается выбытие материальных ценностей в результате:
 - списания их на основное производство?
 - реализации на сторону?
 - передачи их в уставные фонды других предприятий?
 - стихийных бедствий и других экстремальных ситуаций?
10. Из чего складывается фактическая себестоимость приобретённых материалов?

11. Что такое учётные цены и для чего они используются на предприятии? Что может выступать в качестве учётной цены?
12. Как можно отразить в бухгалтерском учете поступление материалов с использованием счета 15 и без него?
13. Как учитываются суммы НДС по приобретенным ценностям? Каков порядок принятия их к зачету?

Тема 4 Обобщение затрат на производство/ Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Вопросы:

1. Учет и оценка незавершенного производства
2. Свод затрат на производство
3. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции:
 - а) простой (попроцессный) метод учета затрат и КСП;
 - б) позаказный метод учета затрат и КСП;
 - в) попередельный метод учета затрат и КСП;
 - д) нормативный

1 Учет и оценка незавершенного производства

К незавершенному производству относится следующая продукция, не прошедшая всех стадий обработки по технологическому процессу:

- детали собственного изготовления, законченные и не законченные обработкой;
- детали покупные и полуфабрикаты, прошедшие обработку;
- узлы, находящиеся на различных стадиях сборки;
- изделия, сборка которых ещё не закончена, и изделия полностью законченные, принятые контролером и упакованные, но не сданные на склад готовой продукции.

В состав незавершенного производства не включаются:

- материалы, находящиеся у рабочих мест, не подвергшиеся обработке;
- покупные комплектующие детали и полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, но не прошедшие первой операции обработки или сборки;
- окончательный (неисправимый) брак.

На предприятии организуют оперативный и бухгалтерский учет незавершенного производства. Способы учета и контроля незавершенного производства зависят от ряда факторов: типа производства, сложности и номенклатуры изготавливаемой продукции, порядка хранения межоперационных заделов, других особенностей технологии и организации производства.

На большинстве промышленных предприятий оперативный учет и контроль движения полуфабрикатов в производстве возложены на производственно-диспетчерскую службу, которая наблюдает за комплектностью заделов незавершенного производства, контролирует прием, выдачу и транспортировку полуфабрикатов. Бухгалтерия предприятия осуществляет методическое руководство и контроль за организацией оперативного учета, проверяет его достоверность с помощью инвентаризации.

В большинстве отраслей промышленности широко распространены 2 способа оперативного учета движения полуфабрикатов в производстве: подетально-пооперационный и подетальный. На предприятиях с единичным и серийным характером производства при изготовлении деталей с высокой трудоемкостью обработки и сборки применяется подетально-пооперационный учет, позволяющий оперативно контролировать обработку деталей по операциям. Здесь межоперационное движение деталей учитывают с помощью маршрутных листов, которые отражают наличие и степень готовности отдельных деталей и узлов в пределах каждого производственного подразделения.

На предприятиях с массовым характером производства, где процесс изготовления отдельных деталей непродолжителен, нет надобности в сложном пооперационном учете их готовности. Детали передаются из цеха в цех или с участка на участок без промежуточного контроля по операциям обработки. Для подетального учета движения деталей используются месячные ведомости, комплектовочные карты (спецификации) или другие накопительные документы.

При любом методе учета по истечении месяца каждый цех (участок) составляет отчет о движении деталей в производстве (баланс деталей), который содержит данные об их запуске в производство, поступлении из других цехов и центрального комплектовочного склада, о сдаче на склад и в другие цехи, о браке деталей в ходе обработки и остатках на начало и конец месяца (табл.6).

В бухгалтерском учете такие балансы используются для оценки незавершенного производства.

Таблица 4.1 - Баланс движения деталей по цеху (в шт.)

| Наименование детали | Ост. на нач. месяца | Приход | | | | Расход | | | | Ост. на кон. месяца | | Излишек | Недостача |
|---------------------|---------------------|--------------|------------------|---------------|-------|------------------------|-------------------|------------------|-------|---------------------|-----------------|---------|-----------|
| | | С 1 операции | С цен тр. склада | С др. складов | Итого | Сдано на цен тр. склад | Передаю др. цехам | Сдано в изолатор | Итого | По даным учёта | Факт. (инвент.) | | |
| шайба | 100 | 200 | - | - | 200 | 180 | - | - | 180 | 120 | 110 | - | 10 |

Для проверки фактического наличия незавершенного производства периодически проводят инвентаризацию его остатков. На большинстве предприятий она проводится ежемесячно по местам нахождения полуфабрикатов (цехам, участкам). Во время инвентаризации уточняется фактическое наличие незаконченных обработкой изделий в натуральном выражении, определяется их комплектность, выявляется брак. Сравнивая фактические остатки незавершенного производства с данными их оперативного учета, выявляют излишки или недостачу деталей, узлов, полуфабрикатов.

Выявленные излишки учитываются в составе внереализационных доходов, что находит отражение по дебету счетов 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства" и кредиту счета 92 "Внереализационные доходы и расходы".

Суммы выявленных недостач отражаются по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" в корреспонденции с кредитом счетов 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательные производства".

Сумма недостачи подлежит возмещению материально ответственными лицами, что отражают по дебету счета 73/2 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Если виновные лица не установлены или материально ответственные лица отказываются в добровольном порядке возместить ущерб, причиненный предприятию, то материал по недостаче направляется в правоохранительные органы или в суд. Если судом полностью или частично отказано во взыскании суммы ущерба, причиненного недостачей, то сумма недо-

стачи относится на убытки, то есть в дебет счета 92 "Внереализационные доходы и расходы" с кредита счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей".

Остатки незавершенного производства в натуральных единицах измерения, полученные по данным оперативного учета и подтвержденные инвентаризацией, подлежат денежной оценке. Чаще всего их оценивают по фактической производственной себестоимости в соответствии с утвержденной номенклатурой калькуляционных статей, кроме расходов по статье "Потери от брака", которые полностью относятся на готовую продукцию.

В отраслях промышленности с крупносерийным и массовым характером производства для упрощения калькуляционных расчетов допускается оценка незавершенного производства по нормативной себестоимости. При этом отклонения от норм затрат включаются в себестоимость готовой продукции.

В производствах с кратким технологическим циклом оценка незавершенного производства может производиться только по прямым затратам, а косвенные расходы добавляются общей суммой на все полуфабрикаты в процентах к базе распределения.

В материалоемких отраслях промышленности незавершенное производство можно оценивать только по стоимости сырья и материалов.

Правильная оценка незавершенного производства влияет на величину показателя себестоимости готовой продукции данного месяца.

2 Свод затрат на производство

После того как отражены затраты по цехам, а в ведомостях № 12 подсчитаны и выверены итоги, суммируют итоги всех цеховых ведомостей № 12. Итоговые данные записывают на оборотной стороне одной из ведомостей в таблице "Всего по корреспондирующим счетам".

Полученные данные являются основанием для записи издержек производства по синтетическим счетам в журнале-ордере № 10. Этот журнал-ордер построен по принципу шахматной ведомости - кредитуемые счета расположены по вертикали, а дебетуемые счета учета затрат на производство, - по горизонтали. Журнал-ордер № 10 состоит из трех разделов:

I издержки производства;

II расчет затрат по экономическим элементам;

III расчет себестоимости товарной продукции.

В первом разделе содержится свод затрат по всем производственным счетам, согласно ведомостям № 12, 14, 15. Во втором разделе журнала-ордера № 10 рассчитываются затраты по экономическим элементам. Для

этого из итоговой суммы затрат, отраженной в первом разделе, исключают внутризаводской оборот.

Раздел третий предназначен для расчета себестоимости товарной продукции в разрезе установленной номенклатуры статей затрат.

При любом методе учета затрат по окончании отчетного периода на предприятии составляется *свод затрат на производство* в разрезе групп однородных изделий по калькуляционным статьям расходов. Его цель - определение фактической себестоимости всей товарной продукции и отдельных ее видов.

Свод затрат на производство содержит следующие данные:

- остаток незавершенного производства на начало месяца;
- затраты за отчетный месяц;
- списание себестоимости окончательного брака;
- списание себестоимости недостающих полуфабрикатов (по результатам инвентаризации);
- возврат материалов, оприходование отходов;
- себестоимость товарного выпуска (расчетным путем);
- остаток незавершенного производства на конец месяца.

Эти данные используются для определения фактической себестоимости готовой продукции, выпущенной за месяц, по формуле:

$$ГП = НП_{\text{нач}} + З - НП_{\text{кон}} - Бр - П - В,$$

где ГП - фактическая себестоимость готовой продукции;

НП_{нач}, НП_{кон} - остатки незавершенного производства на начало и конец месяца;

З - затраты отчетного месяца;

Бр - себестоимость брака;

П - потери от недостач.

В - возвраты, отходы и другие списания.

3 Методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Калькуляцией называют расчеты по определению себестоимости единицы изделия или полуфабриката, какого-либо вида продукции или всей товарной продукции предприятия, его структурных подразделений, отдельных процессов.

Объектом калькуляции выступает продукция (работы, услуги) предприятия, его подразделений, технологических переделов, стадий. Объекты калькуляции определяют выбор объектов учета затрат. Объектами учета затрат являются цех, передел, вид продукции, по которым организуется

сбор, систематизация, учет и контроль затрат. Часто они совпадают с объектами калькуляции, но не всегда.

Под методом учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции понимается определенный порядок группировки затрат на производство, обеспечивающий определение ее фактической себестоимости и необходимую информацию для контроля за уровнем затрат.

Наиболее распространенными методами являются:

- попроцессный (простой);
- позаказный;
- попередельный;
- нормативный.

Простой (попроцессный) метод учета затрат на производство применяется в добывающих отраслях промышленности (угольной, нефтяной, железорудной), на электростанциях и некоторых производствах химической промышленности и промышленности строительных материалов.

В этих производствах вырабатывается однородная продукция, они характеризуются кратким периодом технологического процесса и часто отсутствием или незначительностью незавершенного производства, что позволяет не принимать его в расчет при исчислении товарной продукции.

Объектами учета затрат при данном методе являются соответствующие процессы (добыча угля, нефти, газа, производство электроэнергии и т.д.), которые иногда могут подразделяться на отдельные стадии (фазы).

Сущность метода заключается в том, что себестоимость единицы продукции в большинстве случаев определяется прямым счетом, т.е. путем простого деления всей суммы произведенных затрат на количество добытой или произведенной продукции.

Но в ряде случаев возникает необходимость распределения затрат. Тогда используются следующие варианты: в отраслях с длительным технологическим циклом, где есть незавершенное производство (лесозаготовки, добыча торфа), учет затрат ведется по процессам (валка леса, разделка леса,...), но без калькулирования себестоимости продукции каждого процесса. В конце месяца производится инвентаризация незавершенного производства на каждом процессе. Оценка его остатков проводится по плановой себестоимости. Затем определяется фактическая себестоимость выпуска продукции с учетом остатков незавершенного производства.

В производствах, где одновременно вырабатывается несколько видов продукции (нефть и газ, тепло и электроэнергия), а остатки незавершенного производства отсутствуют или не принимаются в расчет, учет производственных затрат ведется по процессам. Причем затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитываются обособленно. Не-

которые общие затраты распределяются между отдельными видами продукции в соответствии с отраслевыми инструкциями. Например, при одновременной добыче нефти и газа в себестоимости нефти включаются энергетические затраты, амортизация скважины, расходы на текущий ремонт подземного оборудования, расходы на перекачку и хранение нефти и некоторые другие, а в себестоимость газа - расходы на его сбор и транспортировку. Расходы общего характера распределяются пропорционально объёму валовой добычи нефти и газа. Калькуляционными единицами здесь являются 1 тонна нефти, 1 тыс. куб. метров газа.

Позаказный метод учета затрат и КСП

Позаказный метод учета и калькулирования применяют в единичных и мелкосерийных производствах, при выполнении ремонтных работ. Эти производства характеризуются неповторяемостью изготавливаемых экземпляров изделий или небольшими сериями одного вида изделий, на которые открывают заказ. Таким образом, при позаказном методе объектом учета затрат и калькулирования является отдельный производственный заказ. Основанием для открытия заказа служит договор, заключенный предприятием-изготовителем продукции с ее заказчиком. Кроме того, существуют и внутренние (внутризаводские) заказы, когда один цех изготавливает продукцию (или работы) для другого цеха или отдела предприятия. Внутренние заказы бывают единичные (разовые) и годовые (заказ ремонтному цеху на текущий ремонт в течение года оборудования механического цеха).

Каждому заказу присваивается номер, который затем проставляется во всех документах по прямым затратам производства (в лимитно-заборных картах, нарядах, требованиях). В бухгалтерии завода на каждый заказ открывают карточку учета затрат и выпуска, куда заносят прямые затраты - на основании данных первичных документов, а косвенные - на основе расчета их распределения (в процентах к основной заработной плате производственных рабочих или по другому принципу). Фактическая себестоимость заказа определяется суммированием всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия заказа. Поэтому отчетную калькуляцию можно составлять лишь после того, как работы по заказу будут полностью выполнены. В связи с этим отпадает необходимость в распределении затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.

При изготовлении по заказу нескольких изделий фактическая себестоимость каждого из них определяется путем деления всех затрат (за вычетом брака и отходов) на количество выпущенных изделий по заказу. В расчете калькуляции дается подробная расшифровка затрат по статьям.

К недостаткам метода можно отнести отсутствие оперативного учета и контроля за уровнем затрат и сложность инвентаризации незавершенного производства из-за большого количества заказов и первичных документов.

Попередельный метод учета затрат и КСП

Попередельный метод учета характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно проходят несколько отдельных, самостоятельных фаз обработки – переделов.

Переделом называют часть технологического процесса (совокупность производственных операций) переработки исходного сырья и превращения его в полуфабрикат, а в результате последнего передела - получение из полуфабриката готового изделия. Причем, полуфабрикаты собственного изготовления могут быть реализованы на сторону как покупные комплектующие.

Чаще всего попередельный метод учета затрат применяют в металлургии, текстильной, деревообрабатывающей промышленности. Так, в черной металлургии переделами являются: выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат – конечный продукт (прокатный цех).

Существует два варианта попередельного метода: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный. При бесполуфабрикатном варианте прямые затраты в учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость готовой продукции будет складываться из суммы затрат всех переделов, а себестоимость полуфабрикатов не калькулируется. Контроль за движением полуфабрикатов внутри цехов и между ними бухгалтерия осуществляет оперативно, в натуральном выражении, без записей по счетам.

Пример: Предприятие имеет 3 передела, соответствующие трем его цехам. Запланировано и фактически изготовлено 2000 изделий. Согласно установленным нормам, первому цеху отпущено сырья и материалов на сумму 1500 тыс. руб., а затраты на обработку составили 8000 тыс. руб., вторым переделом израсходовано на обработку 7000 тыс. руб., третьим – 1000 тыс. руб.. После третьего передела выпускается готовая продукция. Затраты первого передела составляют 1500 тыс.руб +8000 тыс.руб.=23000 тыс.руб., затраты второго передела – 7000 тыс.руб., а третьего – 10000 тыс.руб.

Затраты по переделам учитываются на аналитических счетах к счету 20 “Основное производство”.

Полуфабрикаты отдельных переделов могут быть использованы для изготовления различных изделий или реализованы на сторону. Это вызывает необходимость исчисления себестоимости не только готовой продукции, но и полуфабрикатов на каждом переделе. Для этого используется полуфабрикатный вариант попередельного метода учета затрат, при котором полученные полуфабрикаты могут быть учтены на счете 21 "Полуфабрикаты собственного производства". В этом случае полуфабрикаты каждого передела, кроме последнего, сдаются цехами на склад и отпускаются следующему переделу со склада. Возможно использование полуфабрикатного варианта без применения счета 21, когда затраты одного передела передаются следующему. Это отражается на аналитических счетах учета затрат цехов бухгалтерскими записями по дебету и кредиту счета 20 "Основное производство" (разные субсчета, соответствующие переделам).

На предприятиях, применяющих полуфабрикатный вариант учета, себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела, т.е. одни и те же затраты повторяются в себестоимости полуфабрикатов несколько раз. Это называют внутризаводским оборотом, который подлежит исключению при суммировании затрат по предприятию в целом. Так, в нашем примере затраты, отраженные по счету 20 "Основное производство", составляют $23000 + 30000 + 40000 = 93000$ тыс. руб., а внутризаводской оборот $23000 + 30000 = 53000$ тыс. руб.

Нормативный метод учета затрат

Наиболее прогрессивным методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции является нормативный метод.

Он был разработан в начале 30-х годов и первоначально внедрялся, в основном, на предприятиях машино- и приборостроения, имеющих большую номенклатуру изделий. По мере развития и совершенствования нормативного метода сфера его применения расширялась.

Нормативный метод учета и калькулирования в его полном виде требует соблюдения следующих принципов:

- составления предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих на предприятии норм и смет;
- ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости, определения влияния этих изменений на себестоимость продукции;

- учета фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонениям от норм, установление причин и виновников отклонений;
- определение фактической себестоимости выпущенной продукции как суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм:

$$C_{\phi} = C_n \pm O \pm I, \quad \text{где:}$$

C_{ϕ} – фактическая себестоимость продукции,

C_n – нормативная себестоимость продукции,

O – отклонения от норм.

I – изменения норм.

Достоинством метода является возможность контроля и своевременного принятия мер по предотвращению перерасходов и повышению уровня трудовой и технологической дисциплины.

Основой нормативного метода учета затрат является нормативная база – комплекс прогрессивных научно обоснованных материальных, трудовых и финансовых норм и нормативов, порядок и методы их формирования, обновления, использования.

Нормы разрабатываются на каждый вид полуфабриката, узла, детали. Они систематизируются в спецификациях норм времени и расценок. Различают действующие нормы, разработанные в условиях достигнутого на предприятии уровня технологии и организации производства, и плановые нормы, то есть нормы затрат планируемого периода, которые могут отличаться от действующих за счет планируемых мероприятий по снижению себестоимости.

До начала отчетного периода составляется плановая калькуляция изделий на основании плановых норм и нормативная калькуляция – на основании норм, действующих на начало отчетного периода. При этом используется одинаковая номенклатура статей расходов. Нормативная калькуляция на изделие составляется на базе калькуляций на детали и узлы, входящие в данное изделие, с добавлением затрат на сборку. По этим же нормам рассчитывают нормативную себестоимость остатков незавершенного производства на начало месяца.

В течение месяца учет всех затрат на производство ведут с выделением сумм отклонений от норм. Отклонения могут быть отрицательными, что свидетельствует о перерасходе по данной статье затрат, и положительным, что говорит об экономии ресурсов. По характеру оформления отклонения бывают документированными и не документированными. К документированным относятся те, которые выявляются по данным первичной учетной документации в ходе производственного процесса. Например, требования на сверхлимитный отпуск материала или листок на доплату говорят о перерасходе материалов или заработной платы. Неза-

фиксированные в документах отклонения являются недокументированными. Бухгалтерия ведет тщательный учет всех отклонений от норм по причинам и виновникам.

Нормативная база должна своевременно обновляться. Причинами изменений норм может быть внедрение новой техники и технологии, изменение структуры производства и многие другие факторы. Изменение действующих норм оформляется специальными первичными документами – извещениями об изменении норм, в которых указывается новая норма и точная дата ее введения. При этом пересчет нормативных калькуляций производят на начало следующего месяца, а в течение отчетного изменения норм учитывают обособленно. Изменение норм вызывает необходимость пересчета стоимости остатков незавершенного производства. Пересчет производят или по каждой детали прямым счетом, или укрупненно по калькуляционным статьям.

Для подетального пересчета используют данные инвентаризации об остатках незавершенного производства и коэффициент изменения нормы по каждой статье. Расчет влияния изменения норм на стоимость незавершенного производства проводят по каждому виду деталей

Фактическая себестоимость выпущенной продукции при нормативном методе определяется расчетным путем в ведомости сводного учета затрат на производство за месяц

Контрольные вопросы по теме:

1. Что является объектом калькулирования?
2. Какая существует связь между учетом затрат и калькулированием себестоимости продукции?
3. От чего зависит выбор метода калькулирования? Какие методы учета затрат и калькулирования Вы знаете?
4. В каких отраслях промышленности используется простой (попроцессный) метод и почему?
5. В каких случаях используется поперечный метод калькулирования?
6. Какие существуют варианты поперечного метода калькулирования?
7. В чем сущность позаказного метода калькулирования? Что является при нем объектом учета затрат?
8. В чем отличительная особенность нормативного метода учета затрат и КСП?
9. Для чего учитываются изменения норм при нормативном методе КСП?

10.Какие существуют особенности учета затрат при нормативном методе КСП?

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМ.Ф.СКОРИНЫ

ЛИТЕРАТУРА

Основная

- 1 Бухгалтерский учет : учебник / под общ. ред. Н. И. Ладутько. – 4-е изд, перераб. и доп. – Мн.: ФУАинформ, 2004. – 742 с.
- 2 Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – 2-е изд, испр. – Мн.: Выш. шк., 2007. – 527 с.
- 3 Бухгалтерский учет и контроль в Республике Беларусь : сб. нормат. актов. – Мн.: Амалфея, 2006. – 512с
- 4 Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей : учеб. пособие / Н. И. Ладутько. – Мн. : Книжный дом, 2006. – 402 с.
- 5 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности / В.Ф.Палий : учебник: 3-е изд., испр. – М.: ИНФРА-М., 2008. – 512с.
- 6 Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебн. / П.Я. Папковская. – 2-ое изд. – Мн.: ООО «Информпресс», 2006. – 236 с.
- 7 Папковская, П. Я. Рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета. / П.Я. Папковская. – 5-е изд, перераб. и доп. – Мн.: ООО «Информпресс», 2006. – 164 с.
- 8 Панков, Д. А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом : учеб. пособие / Д.А. Панков. – 2-е изд. – М.: Новое знание, 2003. – 251 с.
- 9 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я.В.Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996.
- 10 Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность. / О. В. Соловьева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 328 с.
- 11 Стандарты бухгалтерского учета : сб. норматив. док. – 3-е изд, доп. – Мн.: ООО «Информпресс», 2006. – 204 с.
- 12 Терехова, В.А. Международные и национальные стандарты учета и финансовой отчетности / В.А. Терехова. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с

Дополнительная

- 13 О бухгалтерском учете и отчетности : закон Республики Беларусь от 18 октября 1994 г. № 3321-ХІІ (с изм. и доп. от 26 дек. 2007г., №302-3) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2008. – №3, 2/1399.
- 14 Типовой план счетов бухгалтерского учета. Инструкция по применению типового плана счетов бухгалтерского учета: утв. пост Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (с изм. и доп. от 26 марта 2009 г. № 33) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь – 2009 – № 84, 8/20735.

15 О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь от 04 мая 1998 г. № 694 (с изм. и доп. от 09 июля 2003 г. № 922) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. – № 79, 5/12764.

16 Учетная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету. Утв. постановл. Минфина от 17 апр. 2002 г. № 62 (с измен. и доп. от 26 мая 2008 г., № 85) // Национальный реестр правовой информации Республики Беларусь. – 2008. – № 136, 8/18914.

17 Инструкция по бухгалтерскому учету «Доходы организации»: утв. постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 26 дек. 2003 г., № 181 (с измен. и доп. от 31 марта 2008 г., № 49) // Национальный реестр правовой информации Республики Беларусь. – 2008. – № 96, 8/18614.

18 Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 26 дек. 2003 г., № 182 (с измен. и доп. от 31 марта 2008 г., № 49) // Национальный реестр правовой информации Республики Беларусь. – 2008. – № 9-10, 8/10452.

19 Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 30 нояб. 2007 г., № 180 // Национальный реестр правовой информации Республики Беларусь. – 2008. – № 16, 8/17745.

20 Методические рекомендации о порядке трансформации отчетной бухгалтерской отчетности в формат соответствующий Международным стандартам финансовой отчетности: утв. пост. Министерства финансов Республики Беларусь от 14.02.2008 г. - № 48.

21 Об утверждении форм бухгалтерской отчетности, инструкции по заполнению и представлению форм бухгалтерской отчетности и признании утратившими силу некоторых нормативных правовых актов Министерства финансов Республики Беларусь: постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 14 февр. 2008 г., № 19 (с изм. и доп. от 11 дек. 2008 г., № 18) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2009 – № 18, 8/20268.

22 О внесении исправлений и дополнений в некоторые нормативно-правовые акты Министерства финансов Республики Беларусь: постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 11 дек. 2008 г., № 187 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2008. – № 110, 8/12859.

ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Утвержден Постановлением Министерства финансов
Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89

| Наименования счета | № счета | Отношение к балансу | Номер и наименование субсчета |
|-------------------------------------------|---------|---------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| РАЗДЕЛ 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ | | | |
| Основные средства | 01 | А | По видам основных средств |
| Амортизация основных средств | 02 | П | |
| Доходные вложения в материальные ценности | 03 | А | По видам материальных ценностей |
| Нематериальные активы | 04 | А | По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы |
| Амортизация нематериальных активов | 05 | П | |
| | 06 | | |
| Оборудование к установке | 07 | А | |
| Вложения во внеоборотные активы | 08 | А | <ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство и создание объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств 6. Приобретение и создание нематериальных активов 7. Перевод молодняка животных в основное стадо 8. Приобретение взрослых животных 9. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ |
| | | | |

| | | | |
|---------------------------------------------------------------------------|----|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | |
| РАЗДЕЛ II. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ | | | |
| Материалы | 10 | А | 1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации |
| Животные на выращивании и откорме | 11 | А | 1. Молодняк животных 2. Животные на откорме |
| Резервы под снижение стоимости материальных ценностей | 14 | П | |
| Заготовление и приобретение материальных ценностей | 15 | А | |
| Отклонение в стоимости материальных ценностей | 16 | А-П | |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам | 18 | А | 1. Налог на добавленную стоимость по приобретенным основным средствам 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарно-материальным ценностям, работам, услугам 4. Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам |
| РАЗДЕЛ III. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО | | | |
| Основное производство | 20 | А | 1. Промышленное производство 2. Сельскохозяйственное производство |

| | | | |
|-----------------------------------------------|----|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | | 3. Эксплуатация транспорта и средств связи 4. Производство строительных и монтажных работ 5. Производство проектных и изыскательских работ 6. Производство геолого-разведочных работ 7. Производство научно-исследовательских и конструкторских работ 8. Содержание и ремонт автомобильных работ 9. Общественное питание |
| Полуфабрикаты собственного производства | 21 | А | |
| Вспомогательные производства | 23 | А | 1. Обслуживание различными видами энергии 2. Внутризаводское транспортное обслуживание 3. Ремонт основных средств 4. Изготовление инструментов, штампов, запасных частей, строительных деталей и конструкций 5. Эксплуатация мелких транспортных хозяйств 6. Возведение временных (не титульных) сооружений 7. Добыча нерудных материалов 8. Лесозаготовки и лесопиление 9. Переработка сельскохозяйственной продукции |
| Общепроизводственные расходы | 25 | А БО | 1. Содержание и эксплуатация оборудования 2. Общецеховые расходы |
| Общехозяйственные расходы | 26 | А БО | 1. Общезаводские расходы 2. Накладные расходы |
| Брак в производстве | 28 | А БО | |
| Обслуживающие производства и хозяйства | 29 | А | 1. Жилищно-коммунальные хозяйства 2. Подсобные сельские хозяйства 3. Бытовое обслуживание 4. Содержание детских дошкольных учреждений 5. Содержание домов отдыха, санаториев и других учреждений оздоровительного назначения 6. Содержание учреждений культуры 7. Содержание подразделений общественного питания |
| РАЗДЕЛ IV . ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ | | | |
| Выпуск продукции, работ, услуг | 40 | | |

| | | | |
|--------------------------------------------|----|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Товары | 41 | А | 1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия 5. Продукция подсобного сельского хозяйства |
| Торговая наценка | 42 | П | 1. Торговая наценка 2. Скидка поставщиков 3. Налог на добавленную стоимость в цене товаров 4. Налог с продаж |
| Готовая продукция | 43 | А | |
| Расходы на реализацию | 44 | А | 1. Коммерческие расходы 2. Издержки обращения |
| Товары отгруженные | 45 | А | |
| Выполненные этапы по незавершенным работам | 46 | А | |

РАЗДЕЛ V. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

| | | | |
|----------------------------|----|---|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Касса | 50 | А | 1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы 4. Валютная касса 5. Касса филиала |
| Расчетный счет | 51 | А | |
| Валютный счет | 52 | А | |
| Специальные счета в банках | 55 | А | 1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета в официальной денежной единице Республики Беларусь 4. Депозитные счета в иностранной валюте 5. Специальный счет средств целевого финансирования 6. Текущий счет филиала 7. Банковские карточки |
| | | | |
| Переводы в пути | 57 | А | 1. Инкассированные денежные средства 2. Денежные средства для покупки валюты 3. Валютные средства для продажи 4. Переводы в пути по банковским картам |
| Финансовые вложения | 58 | А | 1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества |
| Резервы под обесценение | 59 | П | |

| | | | |
|--------------------------------------------------|----|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| финансовых вложений в ценные бумаги | | | |
| РАЗДЕЛ VI. РАСЧЕТЫ | | | |
| Расчеты с поставщиками и подрядчиками | 60 | П | |
| Расчеты с покупателями и заказчиками | 62 | А | <ol style="list-style-type: none"> 1. Расчеты в порядке инкассо 2. Расчеты плановыми платежами 3. Векселя полученные 4. Авансы полученные |
| Резервы по сомнительным долгам | 63 | П | |
| Расчеты по краткосрочным кредитам и займам | 66 | П | <ol style="list-style-type: none"> 1. Расчеты по краткосрочным кредитам банка 2. Расчеты по краткосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств |
| Расчеты по долгосрочным кредитам и займам | 67 | П | <ol style="list-style-type: none"> 1. Расчеты по долгосрочным кредитам банка 2. Расчеты по долгосрочным займам 3. Расчеты с кредитными организациями по операциям учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств |
| Расчеты по налогам и сборам | 68 | П | <ol style="list-style-type: none"> 1. Налоги и отчисления, включаемые в себестоимость продукции, товаров, работ, услуг 2. Налоги, уплачиваемые из выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг 3. Налоги, уплачиваемые из прибыли (дохода) 4. Налоги на доходы физических лиц 5. Прочие налоги, сборы и отчисления |
| Расчеты по социальному страхованию и обеспечению | 69 | П | <ol style="list-style-type: none"> 1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению |
| Расчеты с персоналом по оплате труда | 70 | П | |
| Расчеты с подотчетными лицами | 71 | А | |
| | | | |

| | | | |
|--------------------------------------------|----|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Расчеты с персоналом по прочим операциям | 73 | А | 1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба |
| Расчеты с учредителями | 75 | А-П | 1. Расчеты по вкладам в уставный фонд 2. Расчеты по выплате доходов |
| Расчеты с разными дебиторами и кредиторами | 76 | А-П | 1. Расчеты с организациями и лицами по исполнительным документам 2. Расчеты по имущественному и личному страхованию 3. Расчеты по претензиям 4. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 5. Расчеты по депонированным суммам 6. Расчеты за товары, проданные в кредит |
| Внутрихозяйственные расчеты | 79 | А-П | 1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом |

РАЗДЕЛ VII. ИСТОЧНИКИ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

| | | | |
|----------------------------------------------|----|---|-------------------------|
| Уставный фонд | 80 | П | |
| Собственные акции (доли) | 81 | А | |
| Резервный фонд | 82 | П | |
| Добавочный фонд | 83 | П | По видам фондов |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 84 | П | |
| Целевое финансирование | 86 | П | По видам финансирования |

РАЗДЕЛ VIII. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

| | | | |
|------------|----|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Реализация | 90 | БО | 1. Выручка от реализации 2. Себестоимость реализации 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 5. Прочие налоги и сборы из выручки 6. Экспортные пошлины 9. Прибыль / убыток от реализации |
|------------|----|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

| | | | |
|---------------------------------------|----|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Операционные доходы и расходы | 91 | БО | 1. Операционные доходы 2. Операционные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из операционных доходов 9. Сальдо операционных доходов и расходов |
| Внереализационные доходы и расходы | 92 | БО | 1. Внереализационные доходы 2. Внереализационные расходы 3. Налог на добавленную стоимость 4. Прочие налоги и сборы из внереализационных доходов 9. Сальдо внереализационных доходов и расходов |
| Недостачи и потери от порчи ценностей | 94 | А | |
| Резервы предстоящих расходов | 96 | П | По видам резервов |
| Расходы будущих периодов | 97 | А | По видам расходов |
| Доходы будущих периодов | 98 | П | 1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащих взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостающих ценностей. |
| Прибыли и убытки | 99 | | |

ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА

| Наименование счета | Номер счета | |
|-------------------------------------------------------------------|-------------|--|
| Арендованные основные средства | 001 | |
| Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение | 002 | |
| Материалы, принятые в переработку | 003 | |
| Товары, принятые на комиссию | 004 | |
| Оборудование, принятое для монтажа | 005 | |
| Бланки строгой отчетности | 006 | |
| Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов | 007 | |
| Обеспечения обязательств и платежей полученные | 008 | |

| | | |
|-------------------------------------------------------|-----|--|
| Обеспечения обязательств и платежей выданные | 009 | |
| Амортизационный фонд воспроизводства основных средств | 010 | |
| Основные средства, сданные в аренду | 011 | |
| Нематериальные активы, полученные в пользование | 012 | |
| Потеря стоимости основных средств | 014 | |

Условные обозначения:

А- активный счет

П - пассивный счет

А-П активно-пассивный счет

БО- счет не имеет остатка